

## STUDIEDAG DUURZAAMHEIDSVERSLAGGEVING

"Impact op het bedrijfsleven en belang van het sociaal overleg"

Brussel, 1 oktober 2024

# *Toelichting omtrent assurance van duurzaamheidsinformatie*

**William Rutten**

***Bedrijfsrevisor, lid van de IBR-Commissies « ESG » en « Normen »***

# INLEIDING

# INLEIDING

## ➔ Impact op meerdere wetsbepalingen:

- Het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV)
- De Wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven
- De Wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten (FSMA)
- De Wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren  
en... het KB toegang tot het beroep (op termijn)
- De Wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur (ITAA)



# SCOPE CSRD

## Volgens de berekeningen van het IBR:

- **2.380 vennootschappen** worden beschouwd als "**groot**".
- Zij vertegenwoordigen **46% van de totale toegevoegde waarde** gecreëerd door de Belgische vennootschappen.
- Het **totaal aantal commissarismandaten** is **28.466**.
- Die vertegenwoordigen **74% van de totale toegevoegde waarde**.

 M.a.w., de vennootschappen die vallen onder CSRD vertegenwoordigen **62% (46/74) van de toegevoegde waarde van vennootschappen** onder controle.

**Bijna alle ondernemingen** die onder CSRD moeten rapporteren, hebben een **ondernemingsraad**.

# DUURZAAMHEIDSRAPPORTERING



Het begrip "niet-financiële informatie" werd vervangen door "**duurzaamheidsinformatie**".

Waarom?

- Het begrip "duurzaamheidsinformatie" is ruimer.
- De duurzaamheidsinformatie heeft een (rechtstreekse en onrechtstreekse) impact op de financiële informatie.



**Definitie** van

**Duurzaamheidsinformatie** = verslaglegging van informatie met betrekking tot duurzaamheidskwesties

**Duurzaamheidskwesties** = ecologische factoren, sociale en mensenrechten, governancefactoren (= ESG),

waaronder duurzaamheidsfactoren zoals gedefinieerd door de SFDR-verordening (Sustainable Finance Disclosure Regulation)

# DUURZAAMHEIDSRAPPORTERING

- Het gaat om een **versterkte en gestandaardiseerde** rapporteringsverplichting: gebaseerd op geharmoniseerde Europese normen, nl. de ESRS ("*European Sustainability Reporting Standards*").
- Vennootschappen binnen de scope van CSRD moeten gedetailleerde informatie openbaar maken over **de risico's, kansen en materiële impact** van duurzaamheidskwesties.
- Bovendien wordt een **digitaal rapporteringsformaat** opgelegd: het jaarverslag moet openbaar worden gemaakt in een uniform elektronisch verslagleggingsformaat (**ESEF**)  
Er zullen tags worden opgenomen in de duurzaamheidsrapportering en deze zullen worden gedefinieerd in een nieuwe digitale taxonomie die wordt vastgesteld bij gedelegeerde handeling.

# ASSURANCE OVER DE DUURZAAMHEIDSINFORMATIE



Het ontbreken van een verplichte controle van niet-financiële informatie bleek een van de belangrijkste tekortkomingen te zijn bij de toepassing van de oude NFRD-richtlijn (die nu is vervangen door de CSRD-richtlijn).



Dit gebrek aan controle van niet-financiële informatie leidt tot een aanzienlijke toename van het risico op greenwashing.

→ **Greenwashing (of "ecoblanchering" of "vergroening")**

**is een marketingmethode waarbij misleidend gebruik wordt gemaakt van het ecologische argument om het imago te verbeteren. De verstrekte informatie geeft dan een vertekend beeld van de feiten en de werkelijkheid.**



CSRD legt een verplichting op **tot externe controle** om te garanderen dat de gepubliceerde duurzaamheidsinformatie van hoge kwaliteit is.

# ASSURANCE OVER DE DUURZAAMHEIDSINFORMATIE

**Beperkte mate van zekerheid (limited assurance)** (en dus geen redelijke mate van zekerheid of reasonable assurance):

- Een **KB** kan **in een latere fase** bepalen dat een redelijke mate van zekerheid moet worden verstrekt. Dit **KB** kan **slechts worden genomen** na een haalbaarheidsanalyse door de Europese Commissie (niet vóór 1 oktober 2028) (haalbaar voor vennootschappen én bedrijfsrevisoren).
  
- De **assuranceopdracht** wordt uitgevoerd:
  - of **door de commissaris**;
  - of **door een andere bedrijfsrevisor** die niet de commissaris is;
  - of in voorkomend geval en **in een latere fase** door een **IASP** (*Independent Assurance Services Provider*).



# ASSURANCE OVER DE DUURZAAMHEIDSINFORMATIE

- **Duur van het mandaat** van de commissaris of bedrijfsrevisor (die niet de commissaris is): 3 jaar.
  - Afwijking mogelijk: indien de CSRD-opdracht toevertrouwd is aan de commissaris kan de duur van het mandaat korter zijn dan 3 jaar.
  - Dit kan nuttig zijn om de mandaten te laten samenvallen (wettelijke controle / CSRD-assuranceopdracht).
  - Let wel! Deze afwijking geldt niet als een andere bedrijfsrevisor (die niet de commissaris is) wordt aangesteld voor de CSRD-assuranceopdracht. Het zou dus kunnen dat de termijn niet gelijkloopt.
- **Benoeming en opzegging/ontslag** zelfde procedure als voor commissaris
- Mandaat is **hernieuwbaar** (geen externe rotatie voor OOB).
- Identieke regels inzake **onafhankelijkheid** en **verboden niet-controlediensten**
  - **Idem** voor wat betreft de *cooling-in* en de *cooling-off*




# NORMATIEF KADER

## Wat zal het normatief kader zijn?

- Voor de openbaarmaking van de duurzaamheidsinformatie bestaan er **Europese normen**, maar **niet** voor de assuranceopdracht.
  - ISSA 5000 zou de basis moeten zijn voor deze Europese normen inzake de assuranceopdracht (cf. brief van de EC aan de CEAOB → *draft guidelines CEAOB*)
- Op **internationaal niveau** is de situatie als volgt:
  - ISAE 3000 en 3400: werden goedgekeurd en zijn in werking getreden – zij worden vandaag reeds gehanteerd voor de assuranceopdrachten inzake niet-financiële informatie
  - ISSA 5000: goedgekeurd door IAASB op 20/09/2024 => ligt voor bij PIOB
- En **België?**
  - Normatieve procedure



## Wat bepaalt de ontwerpnorm voorgelegd aan de HREB en de minister?

-  toepassing van ISAE 3000 + 3400 (reeds geïntegreerd in het Belgisch normatief kader voor zover een specifieke norm voor een specifieke opdracht in de toepassing ervan voorziet)
-  Toepassing van ISSA 5000 zodra deze is goedgekeurd op internationaal niveau EN de HREB een positief advies heeft gegeven over de vertaling NL/FR
-  Hoorzitting georganiseerd door de HREB op 21-08-2024 en fundamentele aanpassingen gevraagd na de HREB-vergadering van 26-09-2024
  - ➔ Hoe hiermee omgaan in de overgangperiode?
  - ➔ Want veel vennootschappen anticiperen reeds op de omzetting van de richtlijn en het is dus essentieel om zo snel mogelijk een normatief kader aangepast aan de opdracht te hebben.

# Een aantal belangrijke concepten

# DUBBELE MATERIALITEIT

-  Doelstelling: identificeren en kwantificeren van de impact, de risico's en opportuniteiten in het kader van duurzaamheidskwesties
-  Belang: niet louter een compliance-oefening, maar de mapping zal aangeven waarover je moet rapporteren.
-  2 perspectieven:
  - Financiële materialiteit - [financiële impact op de onderneming](#)
  - Impactmaterialiteit - [impact op het milieu in ruime zin](#)
    - ➔ inside-out/outside-in
    - ➔ Dit geldt ongeacht de tijdshorizon (korte, middellange of lange termijn).
-  Een van materieel belang zijnde duurzaamheidskwestie bestaat als de impact ervan op 1 van de 2 perspectieven significant is.

# TOEKOMSTGERICHTE INFORMATIE



Concept dat reeds bekend is binnen de assuranceopdrachten met betrekking tot de financiële informatie. Er bestaat hieromtrent ook een specifieke standaard: **ISAE 3400 Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie.**






De werkzaamheden zullen gelijklopend zijn: er wordt rekening gehouden met de redelijkheid van de hypothesen weerhouden door het management, de tijdshorizon van de voorspellingen, het adequaat opstellen van de informatie op basis van de veronderstellingen, de consistentie van en tussen de veronderstellingen, de toelichtingen, subjectieve factoren van de kant van het management...






In een verdere fase wordt het concept van backtesting belangrijk: vergelijking tussen de voorspellingen en het gerealiseerde resultaat: wat verklaart de verschillen?

# KWANTITATIEVE VS. KWALITATIEVE INFORMATIE

-  In tegenstelling tot financiële audits, die voornamelijk gebaseerd zijn op concrete, kwantitatieve en meetbare parameters, moet er bij een assuranceopdracht van niet-financiële informatie veel meer kwalitatieve informatie worden beoordeeld, met een onvermijdelijk subjectieve component. Bovendien beïnvloeden de twee elkaar of zijn ze zelfs **nauw met elkaar verbonden** (bijvoorbeeld bij het maken van schattingen). Dit vraagt logischerwijs om een geïntegreerde aanpak.
-  De **consistentie** van de kwalitatieve informatie met de informatie die de beroepsbeoefenaar heeft opgedaan in het kader van zijn mandaat en zijn kennis van de onderneming en de omgeving waarin zij opereert, zijn de hoekstenen voor het uitvoeren van de beoordeling.
-  Daarnaast zal de beroepsbeoefenaar ook de **volledigheid** van de gerapporteerde gegevens alsook de **overeenstemming met de door de ESRS vereiste gegevens** beoordelen.



# GEBRUIKMAKEN VAN EEN EXPERT

-  Duurzaamheid is een breed begrip en betreft uiteenlopende ESG-thema's (o.m. mitigatie van klimaatverandering, afvalverwerking, gelijke behandeling, verantwoorde marketing, ethische maatstaven gelieerd aan bedrijfscultuur, relaties met leveranciers enz.).
-  In de praktijk vraagt elk van die deelgebieden om specifieke kennis (bv. beoordeling van klimaatrisico's, methoden voor het meten van uitstoot van broeikasgassen en mechanismen voor koolstofcompensatie) → nood aan structureel deskundigenadvies om een gefundeerd oordeel te kunnen vellen.
-  Bedrijfsrevisor/commissaris blijft uiteindelijk verantwoordelijk voor de conclusie.

# INTERCONNECTIVITEIT TUSSEN DE JAARREKENING EN DE DUURZAAMHEIDSINFORMATIE




Indien de commissaris niet benoemd is voor de CSRD-assuranceopdracht:

- is enkel de commissaris bevoegd voor de **wettelijke contrôle**;
- blijft hij/zij bevoegd voor de controle van de **interconnectiviteit** tussen de jaarrekening en de duurzaamheidsinformatie.

*"De commissaris is immers het best geplaatst om een overzicht te hebben over de vennootschap in haar geheel, niet enkel vanuit financieel oogpunt, maar ook bijvoorbeeld voor wat betreft sociale aspecten (waarbij er bijvoorbeeld gedacht kan worden aan de sociale balans) en bestuursaspecten (governance). Daarenboven dient de commissaris vandaag al melding te maken van het al dan niet respecteren van bepaalde verplichtingen, bijvoorbeeld in het kader van het huidige jaarverslag, maar ook inbreuken op het Wetboek van vennootschappen en verenigingen."* (Memorie van toelichting)

? Het voorontwerp van wet stelt echter "**behoudens andersluidende contractuele bepalingen**".

# Conclusie en verslag

-  Het assuranceverslag bevat een conclusie met beperkte mate van zekerheid over:
- de **overeenstemming** van de duurzaamheidsinformatie in het **jaarverslag met de vereisten bedoeld in artikel 3:6/3 WVV**, met inbegrip van de toepasbare Europese standaarden voor duurzaamheidsinformatie;
  - de **overeenstemming** met het uitgevoerde **proces** om op grond van de Europese standaarden de openbaar gemaakte duurzaamheidsinformatie vast te stellen;
  - de naleving van de vereiste om de duurzaamheidsinformatie te **markeren** (art. 3:6/8 WVV);
  - de naleving van de **rapporteringsvereisten** in de **taxonomieverordening**.

# CONCLUSIE EN VERSLAG

 Het verslag is een **geïntegreerde sectie van het commissarisverslag** als de opdracht wordt uitgevoerd door de commissaris.

Het verslag is een **afzonderlijk verslag** als de opdracht wordt uitgevoerd door een andere bedrijfsrevisor dan de commissaris.



Wel in commissarisverslag art. 3:75 WVV: vermelding inzake de volledigheid en de overeenstemming van het jaarverslag

En commissaris blijft (in principe) verantwoordelijk voor de interconnectiviteit tussen de jaarrekening en de duurzaamheidsinformatie.


 Opheffing beroepsgeheim tussen de commissaris en de andere bedrijfsrevisor voor wat betreft de duurzaamheidsinformatie.

# Ondernemingsraad

# ONDERNEMINGSRAAD

-  De duurzaamheidsinformatie – opgenomen in het jaarverslag – moet aan de ondernemingsraad voor bespreking en in voorkomend geval voor advies verstrekt worden **VOOR de AV**.
-  Het jaarverslag maakt **deel uit van de jaarlijkse informatie** over te maken aan de ondernemingsraad, en dit volgens de timing vastgelegd voor het overmaken van de EFI.

## **Toepassing van de norm** van 14-05-2024 inzake de opdrachten van de bedrijfsrevisor bij de **ondernemingsraad**:

-  • Uitvoeren van de werkzaamheden over de jaarlijkse informatie
- Nagaan of de vereiste tot overmaken van de informatie aan de ondernemingsraad werd nageleefd

Let wel: het **KB van 27 november 1973** werd niet gewijzigd.



# “Trickle down”



# “TRICKLE DOWN”



## Impact in de waardeketen?

### Begrip ‘waardeketen’

- ↳ CSRD vereist dat de duurzaamheidsinformatie ook informatie bevat over de waardeketen van de vennootschap, met inbegrip van haar producten en diensten, haar zakenrelaties en haar toeleveringsketen.
- ↳ Dat betekent evalueren van elke significante impact op ESG-factoren (milieu, sociaal, governance). De waardeketen wordt ruim gedefinieerd en betreft de leveranciers, de verdelers, cliënten en andere relevante entiteiten die bijdragen aan de creatie, de levering en de levenscyclus van goederen en diensten van de onderneming.

# “TRICKLE DOWN”



## Impact in de waardeketen?

*Moet de informatie over de waardeketen gepaard gaan met een assuranceverslag uitgebracht door een "externe assuranceprovider"?*



**NEEN**



**CSRD** legt **geen enkele verplichting** op om **assurance** te verkrijgen van entiteiten die deel uitmaken van de waardeketen.



**Uittreksel uit de memorie van toelichting:**

***"Een onderneming die niet onder de bepalingen van de CSRD-richtlijn valt, is dus niet verplicht om over te gaan tot een assurance van duurzaamheidsinformatie die zij in het raam van de waardeketen van de onderworpen vennootschappen aanlevert."***

# “TRICKLE DOWN”



**Kan assurance m.b.t. duurzaamheidsinformatie vanuit de waardeketen eventueel nuttig zijn?**



Bijvoorbeeld:

- Wanneer de impact daadwerkelijk materieel is op het niveau van de vennootschap onderworpen aan CSRD
- Wegens het belang van de "kleine entiteit" in de waardeketen, het soort activiteit en het risicoprofiel



**Kan de entiteit in de waardeketen beslissen om de assuranceopdracht toe te vertrouwen aan een beroepsbeoefenaar?**



**Ja, maar dan wel op vrijwillige basis. Er bestaat geen enkele wettelijke verplichting om deze assurance te verkrijgen.**

# “TRICKLE DOWN”

Wijziging aan de wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur

- Het artikel 3 van deze wet wordt aangevuld met de bepaling onder 13° luidende:

**Een gecertificeerd accountant voert hoofdzakelijk de volgende beroepsactiviteiten uit:**

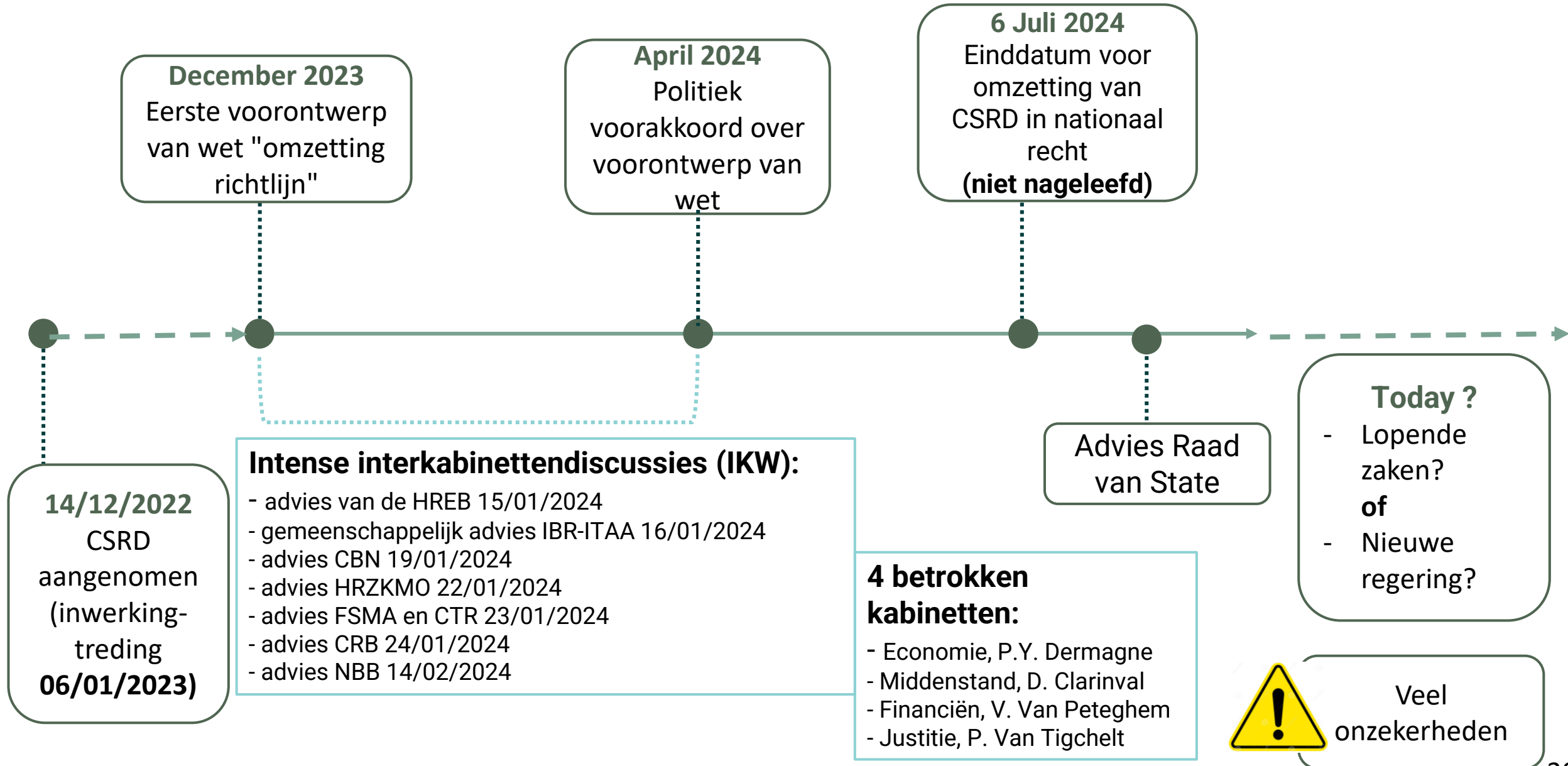
.../...

***"13° de ondernemingen bijstaan bij het opstellen van duurzaamheidsinformatie"***

- Het betreft **geen monopolie**
- Het gaat ook niet om een **assuranceopdracht** – deze is voorbehouden aan de bedrijfsrevisoren.

# ÜBERGANGSPROBLEME

# DEADLINE VOOR DE OMZETTING VAN DE CSRD-RICHTLIJN



# OVERGANGSPROBLEMEN VOOR GENOTEERDE VENNOOTSCHAPPEN

De **grote genoteerde vennootschappen** (+ 500 FTE) moeten vandaag:

- **duurzaamheidsinformatie** opstellen voor 2024 (boekjaren geopend vanaf 1 januari 2024)
- en een **auditor benoemen** om de assuranceopdracht uit te voeren: AV 2024.

↳ **Moeilijkheid:** de wet is nog niet afgekondigd op het moment van de AV 2024, maar waarschijnlijk wel vóór de algemene vergadering 2025.

↳ **In de praktijk** => ESG-opdracht wordt aan **de commissaris** toevertrouwd.

↳ Omdat er nog geen wet is => gaat het vandaag juridisch gezien om een **contractuele opdracht**.




➤ *Idem opdracht verklaring niet-financiële informatie artikel 3:6, §4/3:32, §2 WVV*

Praktijk nr. 1: Bepaalde revisorenkantoren stellen voor om tijdens de benoeming te preciseren dat:  
*"deze opdracht zal beschouwd worden als de wettelijke opdracht zoals beoogd door de wet tot omzetting van CSRD, zodra deze is afgekondigd."*

Praktijk nr. 2: Andere revisorenkantoren stellen voor om zich al te laten benoemen voor de wettelijke assuranceopdracht, behalve indien CSRD niet in Belgisch recht is omgezet op het moment dat het verslag wordt uitgebracht.

## Bevoegdheid van de AV?

 **In principe niet** als het wordt beschouwd als een contractuele opdracht.

-  In de praktijk vragen de revisorenkantoren om **door de AV benoemd te worden**, want ze anticiperen erop dat de opdracht een wettelijke opdracht zal worden.
-  Indien de AV 2024 **niet de commissaris heeft benoemd** => beslissing van de raad van bestuur
-  Moeten **genoteerde vennootschappen** een buitengewone AV bijeenroepen om de commissaris te benoemen wanneer de wet in werking treedt?
-  Er wordt enkel voorzien dat op de AV 2025 de benoeming van de commissaris voor de opdracht (die intussen wettelijk is geworden) **retroactief wordt bevestigd** voor de opdracht met betrekking tot boekjaar 2024.



Dank u